

# Rapport spécial

sur la mise en application de la loi modifiée du 8 juin 1999  
sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat



Cour des comptes  
Grand-Duché de Luxembourg







## Table des matières

1. INTRODUCTION .....	5
2. LA COMPTABILITE DE L'ETAT .....	7
<b>2.1 LA COMPTABILITE BUDGETAIRE - COTE DEPENSES .....</b>	<b>7</b>
2.1.1 Les obligations de l'ordonnateur .....	7
2.1.2 La procédure d'engagement .....	8
2.1.3 La réduction de la durée de l'exercice .....	10
2.1.4 Le raccourcissement des délais de paiement .....	12
2.1.5 La présentation du budget .....	12
2.1.6 Les modifications de crédit .....	13
2.1.7 La procédure de paiement des rémunérations et des pensions .....	14
2.1.8 L'archivage des pièces et l'inventaire des acquisitions .....	15
2.1.9 Les concours financiers accordés par l'Etat .....	16
2.1.10 Les fiches financières .....	17
<b>2.2 LA COMPTABILITE BUDGETAIRE - COTE RECETTES .....</b>	<b>17</b>
<b>2.3 LA COMPTABILITE GENERALE .....</b>	<b>18</b>
<b>2.4 LES COMPTABLES EXTRAORDINAIRES .....</b>	<b>19</b>
<b>2.5 LES SERVICES DE L'ÉTAT A GESTION SEPARÉE .....</b>	<b>21</b>
<b>2.6 LA TRESORERIE DE L'ÉTAT .....</b>	<b>22</b>
3. LE CONTROLE FINANCIER .....	23
3.1 L'ORGANISATION DU CONTROLE FINANCIER .....	23
3.2 LES ATTRIBUTIONS DU CONTROLEUR FINANCIER .....	23
3.3 LA MISE EN OEUVRE DU CONTROLE FINANCIER .....	25
3.4 AJUSTER LE FONCTIONNEMENT DU CONTROLE FINANCIER ? .....	26
4. CONCLUSION .....	29





## 1. Introduction

La loi modifiée du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes dispose en son article 5 (2) que la Cour peut présenter à tout moment, soit à la demande de la Chambre des députés, soit de sa propre initiative, ses observations sur des domaines spécifiques de gestion financière sous forme de rapports spéciaux. En date du 20 décembre 2002, le président de la Chambre des députés demanda à la Cour des comptes de procéder à une évaluation du fonctionnement du nouveau système de la comptabilité publique.

La gestion de la comptabilité de l'Etat se trouvait réglée jusqu'au vote de la loi du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat par les dispositions de la loi modifiée du 27 juillet 1936 sur la comptabilité de l'Etat. Une modification de cette dernière loi, dont les principes fondamentaux datent du 19<sup>e</sup> siècle, était devenue nécessaire, non seulement pour l'adapter aux changements intervenus dans le fonctionnement de l'administration publique, mais encore pour tenir compte de la réorientation du rôle exercé par l'Etat.

En effet, le volume du budget et le nombre des opérations effectuées ont connu une importante augmentation par rapport aux budgets du siècle passé qui se limitaient au début à prendre en charge essentiellement les frais de fonctionnement des administrations et les dépenses d'investissement de l'Etat. La réforme réalisée par le vote de la loi du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat visait donc d'atteindre notamment les objectifs d'une responsabilisation accrue des intervenants et d'un suivi plus précis et rapproché des finances publiques par :

- l'introduction d'une comptabilité des engagements et d'une comptabilité générale en partie double ;
- l'introduction de la notion de bonne gestion financière ;
- la possibilité d'accorder à certains services publics une plus grande autonomie financière ;
- le perfectionnement des règles de la comptabilité budgétaire.

En outre, la réforme devait rehausser l'image de marque de l'administration publique, connue jusque là comme « mauvais payeur », en simplifiant et en resserrant les procédures administratives afin de réduire les délais de paiement.

Parallèlement à cette réforme, la loi du 8 juin 1999 portant création de la Cour des comptes transforma la Chambre des comptes en une Cour des comptes et lui assigna le rôle de contrôleur externe des finances publiques en lui attribuant l'ensemble des missions qui sont dévolues aux institutions supérieures de contrôle des finances publiques dans d'autres pays,

notamment dans les Etats membres de l'Union européenne : un contrôle indépendant externe ex post de la légalité, de la régularité et de la bonne gestion financière des recettes et des dépenses publiques. Puisque cette réorientation du contrôle a entraîné l'abolition du contrôle a priori exercé par la Chambre des comptes, le vide ainsi créé a nécessairement dû être comblé par la mise en place d'un nouveau système de contrôle financier interne ex ante de la légalité et de la régularité : la direction du contrôle financier.

En exécution de l'article 5 (2) de la loi modifiée du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes et sur demande de la Chambre des députés, le présent rapport spécial sur la mise en application de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat figurait au programme de travail de la Cour pour l'exercice 2003. Dans le cadre des travaux d'évaluation y relatifs, la Cour a notamment voulu apprécier la mise en œuvre et les effets de la loi précitée tout en se limitant à commenter les dispositions essentielles qui ont remanié de façon conséquente la gestion et le contrôle des finances publiques au Grand-Duché. Il s'agissait notamment de trouver une réponse aux trois questions suivantes :

1. Les buts fixés par le législateur ont-ils été atteints (efficacité des moyens) ?
2. L'adéquation des moyens mis en place est-elle donnée (efficience des moyens) ?
3. Quelles sont les forces et les faiblesses du nouvel système ?

Etant donné que cette évaluation s'est faite ensemble avec tous les acteurs concernés, la Cour tient à remercier pour leurs apports fructueux les directeurs du contrôle financier et de l'inspection générale des finances ainsi que ses interlocuteurs des ministères des Affaires étrangères, du Commerce extérieur, de la Coopération, de l'Action humanitaire et de la Défense, de la Culture, de l'Enseignement supérieur et de la Recherche, de l'Economie, de la Famille, de la Solidarité sociale et de la Jeunesse, de la Promotion féminine, de la Santé, des Transports et des Travaux publics.

## 2. La comptabilité de l'Etat

L'article 13 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat redéfinit la notion de comptabilité de l'Etat en énonçant que celle-ci se compose et d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale. Les règles de la comptabilité et la structure du plan comptable sont à fixer par règlement grand-ducal.

Alors que la comptabilité générale est censé retracer, selon la méthode dite de la partie double, l'intégralité des recettes et des dépenses de l'Etat ainsi que ses avoirs et ses engagements afin d'établir une situation patrimoniale sous la forme d'un bilan financier arrêté annuellement au 31 décembre, la comptabilité budgétaire doit regrouper l'intégralité des opérations de recettes et de dépenses de l'Etat se rapportant à un exercice budgétaire. La comptabilité budgétaire comprend également la comptabilisation des engagements de l'Etat.

### 2.1 La comptabilité budgétaire - côté dépenses

#### 2.1.1 Les obligations de l'ordonnateur

L'exécution du budget est assurée suivant le principe de la séparation des ordonnateurs, des contrôleurs financiers et des comptables publics. D'après l'article 22 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, l'ordonnateur a seul compétence pour engager, liquider et ordonnancer les dépenses, constater les droits à recouvrer et émettre les ordres de recouvrement. Ont la compétence d'ordonnateur, pour les dépenses et les recettes relevant de leur département, les membres du Gouvernement, qui peuvent déléguer le pouvoir de signature à des fonctionnaires conformément à des modalités fixées par règlement grand-ducal. En matière de recettes fiscales, cette compétence est exercée par les administrations fiscales conformément aux lois et règlements en vigueur.

L'approche juridique des finances publiques est régie par deux principes de base : la primauté du pouvoir législatif et la sauvegarde des intérêts du Trésor public. La réalisation de ces principes se traduit par l'approbation parlementaire du budget et du compte général de l'Etat, par la responsabilité comptable, par le contrôle exercé par la Cour des comptes, mais également et notamment par la responsabilité ministérielle en matière de recettes et de dépenses.

Par rapport à l'ancienne législation sur la comptabilité de l'Etat, la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat responsabilise davantage l'ordonnateur en prévoyant que ce dernier engage, liquide et ordonnance sous sa responsabilité les dépenses à charge des crédits budgétaires mis à sa disposition et qu'il doit s'assurer de la légalité et de

la régularité de ses actes. En vertu de l'article 23 de la loi précitée, l'ordonnateur doit par ailleurs utiliser les crédits budgétaires conformément aux principes de bonne gestion financière.

Les dispositions des articles 22 et 23 visent donc à améliorer considérablement l'exécution budgétaire et innover dans la mesure où l'ordonnateur est non seulement tenu de s'assurer de la légalité et de la régularité de ses actes, mais encore de la bonne gestion financière, c'est-à-dire de l'économicité des dépenses. Sous l'ancien régime, le respect du principe de la bonne gestion financière ne faisait partie ni des obligations des ordonnateurs, ni des missions de contrôle de la Chambre des comptes.

Bien évidemment, l'obligation de veiller au respect de la légalité et de la régularité des dépenses et de s'assurer que les dépenses répondent aux critères de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacé implique la mise en place d'un contrôle interne efficace. Ce dernier n'est pas à confondre avec les fonctions de contrôleur financier ou encore d'audit interne. Le contrôle interne n'est pas une fonction, mais un processus mis en œuvre à tous les niveaux de l'Administration et destiné à fournir une assurance raisonnable que la conformité aux lois et règlements en vigueur soit garantie et que les ressources tant financières qu'organisationnelles soient optimisées.

La mise en place d'un contrôle interne efficace qui fait partie intégrante des activités opérationnelles et qui est pratiqué par chaque agent impliqué dans l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement des dépenses, constitue sans nul doute toujours un défi majeur dans le cadre de la transposition de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat. En effet, il échet de veiller à ce que la mise en place du contrôle financier ne conduise à une déresponsabilisation rampante des fonctions situées en amont du contrôle financier et à une décomposition progressive des procédures de contrôle interne.

### 2.1.2 La procédure d'engagement

L'introduction de la notion d'engagement par l'article 19 (1) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat constitue une modification importante par rapport à l'ancienne législation, qui ne considérait que les trois phases suivantes dans le déroulement d'une opération financière : l'ordonnancement, la liquidation et le paiement.

L'article 49 de la loi précitée prévoit que le paiement d'une dépense à charge des crédits du budget de l'Etat est obligatoirement soumis à un engagement préalable de cette dépense. L'ordonnateur est donc tenu en application des dispositions de l'article 51 de la même loi d'établir une proposition d'engagement pour toute mesure susceptible d'entraîner une dépense à charge du budget de l'Etat. La loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la

comptabilité et la trésorerie de l'Etat définit en son article 19 (1) cette première phase du cycle des dépenses de la manière suivante : « L'engagement d'une dépense est l'acte par lequel l'Etat, représenté par un membre du Gouvernement ou son délégué, crée ou constate à son encontre une obligation dont résultera une dépense à charge du budget. »

Conformément aux dispositions de l'article 52 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, les dépenses ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans les limites des crédits budgétaires votés. Les différents articles budgétaires reflètent ainsi à tout moment une situation financière fiable, car chaque proposition d'engagement est soumise au contrôle financier. Sous l'empire de l'ancienne loi, une telle vue d'ensemble faisait défaut : la situation d'un article budgétaire ne renseignait que sur les sommes effectivement ordonnancées, liquidées et payées.

Le caractère obligatoire de la procédure d'engagement rend généralement impossible la non-observation de la législation sur les marchés publics pour compte de l'Etat. Dans le passé, bon nombre d'engagements ont dû être approuvés ex post en violation de la loi parce que la procédure prévue à l'article 36 de la loi modifiée du 27 juillet 1936 n'avait pas été respectée avant de passer la commande. Comme la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat exige l'accord du contrôleur financier pour tout engagement, de telles situations ne devraient en principe plus se présenter. Cependant, la passation des commandes sur les chantiers est parfois encore décidée sans trop se soucier de solliciter un engagement au préalable. Les agents chargés de la comptabilité se trouvent ainsi confrontés au fait accompli et doivent de surcroît encaisser les refus de visa.

Les départements ministériels ont fait état d'un accroissement certain du volume de travail suite à l'introduction du système de saisie des engagements budgétaires par le biais de l'application informatique SAP/R3. Certains ont pu assurer ce travail avec les moyens disponibles. Ceci vaut notamment pour les départements ou administrations dont le volume de transactions est faible. D'autres cependant n'ont assuré ce surplus de travail que difficilement, respectivement au détriment d'autres tâches.

Bien que certains aient contesté l'utilité des engagements pour des dépenses de moindre importance et les dépenses dites « incompressibles », tous les représentants des ministères ont par contre souligné les retombées positives de la comptabilité des engagements au niveau de la gestion des crédits budgétaires et du suivi des dépenses budgétaires. Ce d'autant plus que la procédure d'engagement fut considérablement simplifiée par la mise en place de formes d'engagement adaptées à tous les types de dépenses: engagement provisionnel pour menues dépenses et dépenses urgentes, engagement global et même engagement global par bénéficiaire et par destination pour les frais de route et de séjour.

La loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat laisse ainsi une ouverture à la règle générale de l'engagement individuel en permettant par l'application des dispositions de son article 53 de faire des propositions d'engagements provisionnels qui regroupent une série d'engagements individuels.

De même, pour les cas où l'engagement revêt le caractère d'urgence extrême, c'est-à-dire lorsqu'il y a lieu d'engager une dépense imprévisible, incontournable et urgente au point que la mise en œuvre de la procédure courante d'engagement avec l'intervention du contrôleur financier risquerait du fait de la durée normale de cette procédure d'entraîner des conséquences dommageables pour l'Etat, les dépenses peuvent être engagées sans délai par l'ordonnateur, à condition d'en informer le contrôleur financier au plus tard le jour ouvrable suivant par écrit.

Partant, la Cour des comptes est d'avis qu'il échet de maintenir dans ses grandes lignes le système actuel de la saisie des engagements qui, après une période de démarrage plus ou moins compliquée, s'est implanté de manière satisfaisante.

Pour des raisons de sécurité juridique, il serait cependant opportun de reprendre au niveau des dispositions de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat la notion d'engagement global, introduite en 2001 au niveau des procédures administratives, et d'apporter par ailleurs dans le texte de la loi une définition précise des notions d'engagement individuel, d'engagement global, d'engagement provisionnel pour dépenses récurrentes et pour menues dépenses ou dépenses urgentes. Ces propositions de modification ont d'ailleurs déjà figuré au projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2003, mais ne trouvèrent pas l'aval du Conseil d'Etat.

Il importe par ailleurs d'apporter plus de précision à la notion d'engagement au niveau du texte législatif précité. Etant donné que l'engagement budgétaire doit être saisi et visé par le contrôleur financier avant qu'il ne se matérialise par un engagement juridique, il échet d'apporter une distinction entre ces deux types d'engagement. Ceci faciliterait d'ailleurs l'alimentation des fonds spéciaux par l'intermédiaire des crédits de dotation inscrits au budget de l'Etat qui nécessite actuellement encore le passage de l'ordonnateur par la phase de l'engagement (purement budgétaire).

### 2.1.3 La réduction de la durée de l'exercice

L'article 9 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat redéfinit la durée de l'exercice en disposant que les opérations d'ordonnancement ne peuvent se prolonger que jusqu'au dernier jour du mois de février de l'année suivante, tandis qu'auparavant ce délai était fixé au 30 avril de l'année qui suit celle qui donne sa dénomination à l'exercice. De même, les opérations relatives au paiement des dépenses et

au recouvrement des recettes ne peuvent se prolonger que jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'exercice. Sous l'empire de l'ancienne loi, ce délai était fixé au 31 mai. Le projet portant règlement du compte général est déposé dorénavant pour le 31 mai au plus tard à la Chambre des députés. La Cour des comptes doit communiquer ses observations y relatives pour le 30 septembre.

Il s'en suit que la clôture anticipée de l'exercice budgétaire permet d'établir plus rapidement le compte général aux fins de permettre à la Chambre des députés de procéder au vote de loi portant règlement du compte général de l'Etat de l'exercice n avant le vote du budget de l'Etat pour l'exercice n+2. Le contrôle financier par le parlement se retrouve donc renforcé en ce qu'il permet d'établir une relation entre le compte de l'exercice clôturé n et le budget de l'exercice n+2. Dans le passé, cette relation ne pouvait, en raison du délai fixé au 1<sup>er</sup> novembre de l'année suivante pour l'établissement du compte général par la Trésorerie de l'Etat et du délai fixé au 31 janvier de l'année n+2 pour la communication des observations relatives au compte par la Chambre des comptes, être établie que pour l'exercice clôturé n et le budget de l'exercice n+3.

La Cour constate que ce délai a pu être respecté dès l'exercice 2001 par les instances gouvernementales, mais qu'il n'a pas pu conditionner la durée de l'instruction parlementaire. Au vu des difficultés considérables engendrées par la réduction du délai notamment de l'ordonnancement et du paiement des dépenses (p.ex. contrôle interne précipité des décomptes d'organismes tiers), la Cour des comptes propose donc de prolonger les opérations relatives à l'ordonnancement et au paiement des dépenses respectivement au 31 mars et au 30 avril de l'année suivante. Le délai pour le dépôt du compte général, en l'occurrence le 31 mai, resterait inchangé, mais la date butoir pour la communication du rapport général de la Cour des comptes sur le compte général serait reportée au 31 octobre. Cette prolongation des délais ne risque guère d'empiéter sur les prérogatives de la Chambre des députés d'évaluer de manière appropriée la politique engagée et poursuivie par le pouvoir exécutif, étant donné que la relation entre le compte de l'exercice clôturé n et le budget de l'exercice n+2 reste établie.

Par ailleurs, la Cour des comptes entend réitérer dans ce contexte sa proposition formulée à l'occasion de son avis sur le budget de l'Etat pour l'exercice 2002 de réactiver le fonds de réserve destiné à faire face aux effets d'une crise économique sur les finances publiques. Les avoirs de ce fonds spécial pourraient varier en fonction des soldes budgétaires des comptes généraux respectifs. En cas d'excédent de recettes, une somme équivalente serait transférée du budget de l'Etat au fonds de réserve. En cas d'excédent de dépenses, une somme équivalente serait prélevée sur ce fonds et portée en recette au budget de l'Etat pour compenser le déficit budgétaire.

#### 2.1.4 Le raccourcissement des délais de paiement

Selon l'expérience des différents départements ministériels, les délais de paiement à l'égard des fournisseurs ont été réduits de manière conséquente suite au vote de la loi du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat. Certains services peuvent même déduire les escomptes pour paiement endéans les délais proposés par le fournisseur. Par conséquent, les réclamations des fournisseurs ont également diminué.

La réalisation de cet objectif est due notamment à la présence du contrôleur financier au sein même des différents départements ministériels. Cette présence conduit à une réduction sensible de la durée de traitement des dossiers, surtout lorsque les engagements budgétaires ont été effectués correctement avant la passation de commande. Comme l'essentiel du travail de contrôle se fait au niveau de l'engagement, le contrôle de l'ordonnancement peut être exécuté dans des délais assez brefs. Malgré cette amélioration, certains départements connaissent encore des difficultés, résultant essentiellement de procédures internes inappropriées ou de problèmes d'organisation dus à des moyens insuffisants. La Cour des comptes propose donc de poursuivre les efforts visant à décentraliser par administrations et services, dans la mesure du possible, le déroulement de la procédure de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses.

#### 2.1.5 La présentation du budget

L'article 3 (1) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat dispose que les dépenses courantes et les dépenses en capital ainsi que les recettes correspondantes sont regroupées au budget de l'Etat sous des titres distincts. Cette nouvelle structure remplace les anciennes notions de budget ordinaire et budget extraordinaire. La conséquence qui en découle réside dans une meilleure vue sur les dépenses d'investissement des départements ministériels, administrations et services de l'Etat.

De même, les dispositions de l'article 6 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat stipulant que le projet du budget soit accompagné d'un rapport sur la situation financière et budgétaire, permettent une meilleure vue non seulement sur le budget de l'Etat proprement dit, mais également sur la situation financière des services de l'Etat à gestion séparée, l'encours des garanties accordées par l'Etat et la situation financière des fonds spéciaux de l'Etat.

Pour éviter que les projets d'investissement dépassent à moyen et long terme les possibilités financières de l'Etat, la Cour insiste sur la nécessité d'une programmation pluriannuelle précise et exhaustive de la situation financière des fonds spéciaux. Or, une programmation pluriannuelle quinquennale reste insuffisante à cet égard. Aussi la Cour se doit-elle de

réitérer ses propos émis à ce sujet à l'occasion de ses avis sur les projets de budget 2002, 2003 et 2004. Si l'on veut disposer d'une vue globale, dûment différenciée, de la situation financière de l'Etat et de son évolution prospective, il est indispensable de prendre en compte tous les engagements financiers pluriannuels de l'Etat (dépenses d'investissement et dépenses courantes subséquentes y relatives) sur une période mobile incluant tant le début que l'achèvement des travaux.

### 2.1.6 Les modifications de crédit

Une conséquence de la nouvelle structure du budget qui le divise en dépenses courantes et dépenses en capital se reflète dans les règles qui régissent les transferts d'excédents de crédit. Sous l'ancienne structure du budget et selon les anciennes dispositions légales, des transferts d'excédents de crédit d'articles budgétaires destinés à couvrir des dépenses de fonctionnement pouvaient être opérés vers des articles budgétaires destinés à prendre en charge les dépenses en capital. Dorénavant des transferts de cette nature ne peuvent plus se faire en raison du fait que les articles budgétaires figurent sous des sections différentes entre lesquelles un transfert ne peut être effectué qu'en vertu d'une loi. Ceci oblige les ordonnateurs à présenter leurs propositions budgétaires avec un soin accru et donc une sincérité plus grande.

En raison de l'introduction de la notion d'engagement, les transferts doivent nécessairement être effectués avant l'engagement de la dépense. Cette procédure garantit l'existence de crédits budgétaires suffisants pour couvrir la dépense à engager. Sous l'ancienne législation, des engagements et commandes avaient fréquemment lieu sans que le gestionnaire des crédits budgétaires ait prévu la disponibilité des fonds nécessaires à l'ordonnancement. Il s'en suivait qu'en fin d'exercice le nombre des opérations de transferts fut multiplié sensiblement dans bon nombre de sections budgétaires et que certaines dépenses ne pouvaient être réglées qu'à charge du budget d'un exercice subséquent par le biais d'articles budgétaires libellés « restants d'exercices antérieurs ».

De même, les engagements à charge d'articles budgétaires libellés « crédit non limitatif » ne peuvent se faire qu'à la suite d'une décision de dépassement prise en due forme. Ceci évite que des dépenses soient effectuées sans provision correspondante et que la décision de dépassement ne prenne la forme d'une simple régularisation d'un fait accompli.

L'impossibilité actuelle d'effectuer des transferts de crédits en provenance d'articles du budget des dépenses courantes aux articles réservés aux dépenses en capital complique cependant la tâche de l'ordonnateur, notamment parce que l'imputation des dépenses de biens durables sur les crédits du budget courant ou du budget en capital est uniquement opérée en fonction du montant de la dépense. La Cour peut dès lors suivre la proposition de la direction du contrôle financier de modifier la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la

comptabilité et la trésorerie de l'Etat afin que des transferts puissent de nouveau se faire entre des sections homonymes du budget des dépenses courantes et du budget des dépenses en capital. Il faudrait naturellement maintenir le principe suivant lequel des crédits en capital ne peuvent être transférés sur des crédits destinés au financement des dépenses de fonctionnement.

Les départements concernés pourraient ainsi accroître, surtout en fin d'exercice, leurs crédits en capital destinés à l'acquisition d'équipements. Ils n'auraient ainsi pas besoin de reporter cette acquisition aux exercices ultérieurs et pourraient réinvestir les économies réalisées en matière de dépenses de fonctionnement.

### 2.1.7 La procédure de paiement des rémunérations et des pensions

Sous l'empire de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, les dépenses pour pensions et rémunérations du personnel de l'Etat ne devraient plus être payées par avance sans contrôle a priori afin d'éliminer les errements du passé qui se sont concrétisés par un dépassement systématique du délai de clôture de l'exercice et des calculs incorrects ou contraires aux dispositions légales en vigueur.

Toutefois, les rémunérations en question continuent à l'heure actuelle d'être avancées par la trésorerie de l'Etat. L'Administration du personnel de l'Etat détermine le montant des avances à régulariser mensuellement ainsi que leur ventilation budgétaire. Un engagement global, approuvé par le Gouvernement en conseil et portant sur tous les paiements à régulariser, est soumis pour approbation à la direction du contrôle financier. Ensuite le Conseil de Gouvernement approuve la liste servant à produire les ordonnances d'imputation et mandate le ministère de la Fonction publique et de la Réforme administrative de s'occuper de la gestion administrative relative à l'émission des ordonnances d'imputation. Finalement, les ordonnances sont imputées à charges des crédits budgétaires respectifs.

Cette situation pose problème du fait qu'une partie significative des dossiers de l'Administration du personnel de l'Etat comprenait des erreurs et/ou s'est avérée incomplète lors d'un récent contrôle effectué par la Cour dans le cadre de l'établissement de son rapport général sur le compte général de l'Etat de l'exercice 2002. S'y ajoute que la direction du contrôle financier a opté pour une approche de contrôle des rémunérations qui se base uniquement sur la vérification des mutations communiquées par l'Administration du personnel de l'Etat. Les dossiers individuels soumis à changement sont communiqués aux contrôleurs financiers qui, au vu des pièces à l'appui décident de l'accord, du retour ou du refus de dossier.

Cette approche présente le désavantage que les décisions intervenues sur des rémunérations mais qui n'ont pas été prises en considération par les calculateurs de l'Administration du personnel de l'Etat ne sont détectées que très tard ou pas du tout, étant donné que le contrôle de la

conformité des calculs se fait uniquement sur base des fiches de calcul transmises par l'Administration du personnel de l'Etat. Comme le contrôleur financier ne dispose pas d'une base de données propre de la situation de carrière des agents de l'Etat, il n'est évidemment pas en mesure de vérifier matériellement les mutations qui s'imposent mensuellement. En d'autres termes, le contrôleur financier n'est pas en mesure de redresser une erreur de l'Administration du personnel de l'Etat relatif à un changement dans la rémunération d'un agent de l'Etat, faute d'informations complètes.

De même, le contrôle des dossiers de pensions reste limité sur le contrôle de la légalité et de la saisie conforme des données qui émanent des pièces à l'appui jointes aux dossiers individuels qui sont transmis par l'Administration du personnel de l'Etat au contrôleur financier. L'algorithme de calcul n'est soumis à aucun contrôle de la part des contrôleurs financiers qui acceptent le calcul proposé par l'Administration du personnel de l'Etat. Un contrôle à travers d'un calcul manuel par sondage ou échantillonnage n'est pas mis en œuvre.

Relevons cependant qu'il n'en demeure pas moins que le mode de contrôle ex ante actuel présente l'avantage que le risque de paiements de rémunérations non dues est écarté et que les rémunérations effectivement versées sont toutes comptabilisées budgétairement en fin d'exercice endéans les délais prescrits.

Au vu de ce qui précède, la Cour des comptes est d'avis que la direction du contrôle financier doit continuer à centrer ses efforts sur l'amélioration du contrôle des rémunérations et pensions des agents de l'Etat. Le développement projeté de l'application informatique créant une base de données centralisée permettant de recueillir toutes les informations ayant trait à la carrière des agents de l'Etat et concernant tous les paramètres ayant un impact sur la détermination de la rémunération de l'agent pourra sensiblement améliorer l'efficacité de ce contrôle.

### 2.1.8 L'archivage des pièces et l'inventaire des acquisitions

La loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat prévoit dans son article 15 que l'archivage des pièces est déterminé par règlement grand-ducal. Sous l'empire de l'ancienne loi sur la comptabilité de l'Etat, l'archivage des documents, tant des pièces à l'appui que des ordonnances de paiement, avait été confié à la Chambre des comptes. Puisque l'archivage des pièces ne rentre pas dans les attributions du contrôle externe et que les contrôleurs financiers exercent leurs missions individuellement dans les différents départements ministériels et ne forment pas un service centralisé, la mission d'archivage a été confiée aux départements ministériels, administrations et services de l'Etat.

Cette solution présente l'inconvénient qu'à l'heure actuelle, l'uniformité et l'homogénéité des procédures de la gestion de l'archivage n'est pas garantie, d'ailleurs ni entre les différents

départements, ni entre les différentes administrations et services d'un même département. Les départements ministériels sont seuls responsables de la bonne tenue des archives et sont obligés de s'organiser de façon à pouvoir répondre aux requêtes de documents notamment de la part de la Cour des comptes en application des dispositions de l'article 4 (2) de la loi modifiée du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes.

Par conséquent, la Cour recommande d'élaborer dans les meilleurs délais le règlement grand-ducal précité fixant les conditions et les modalités de l'archivage.

Pour ce qui est des inventaires des acquisitions, certains départements, administrations et services n'en disposent pas tandis que les soins apportés à la mise à jour des inventaires existants varient de cas en cas. Il semble cependant difficile, voire impossible de veiller à ce que les actifs de l'Etat soient correctement utilisés et conservés sans que des inventaires exacts soient établis et mis à jour régulièrement. La Cour des comptes recommande donc de porter une attention accrue sur l'établissement et la mise à jour d'inventaires uniformes à travers tous les départements, administrations et services de l'Etat.

### 2.1.9 Les concours financiers accordés par l'Etat

En raison du volume croissant de transferts de fonds à des personnes physiques et morales, notamment aux associations sans but lucratif, la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat dispose en ses articles 81 à 83 que tous les concours financiers de l'Etat, que ce soit sous forme de participation en capital, de mise à disposition de terrains ou de bâtiments, de subvention, de prêt, d'avance, de garantie ou sous toute autre forme doivent être utilisés aux fins desquelles ils ont été accordés. Les bénéficiaires de ces concours financiers doivent justifier de l'utilisation du concours reçu et les décisions portant allocation des concours financiers de la part de l'Etat doivent indiquer clairement la nature, les conditions et les modalités des justifications à fournir par les bénéficiaires.

En raison du seul fait de l'acceptation d'un concours financier quelle qu'en soit la forme, le bénéficiaire consent à ce que les agents ou services mandatés à cet effet par le ministre ordonnateur et/ou le ministre ayant le budget dans ses attributions procèdent sur pièces et sur place au contrôle de l'emploi du concours financier. Les conditions et modalités de ces contrôles font l'objet d'un règlement grand-ducal. Ces dispositions, ensemble avec les sanctions prévues à l'article 83 (1) en cas d'utilisation non conforme des fonds ou de non respect des conditions de rendre compte, obligent les départements ministériels à surveiller l'emploi des concours financiers accordés par l'Etat. L'objectif de cette mesure est de garantir l'emploi conforme des concours financiers de l'Etat et la transparence de l'activité de l'Etat dans ce domaine.

La Cour des comptes constate cependant que le règlement grand-ducal précité n'a pas été arrêté jusqu'à présent.

### 2.1.10 Les fiches financières

Une autre mesure destinée à accroître la transparence de la gestion financière se retrouve dans les dispositions de l'article 79 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat qui exige qu'une fiche financière renseignant sur l'impact budgétaire prévisible à court, moyen et long terme soit présentée pour tout projet ou proposition de loi ainsi que pour les projets de règlement dont l'application est susceptible de grever le budget de l'Etat. Puisque ces fiches sont soumises à l'avis du ministre ayant le budget dans ses attributions, une meilleure coordination des données financières devrait en résulter et la Chambre des députés devrait disposer d'informations plus détaillées quant au coût de nouvelles mesures législatives.

La fiche financière doit comporter tous les renseignements permettant d'identifier la nature et la durée des dépenses proposées, leur impact sur les dépenses de fonctionnement et de personnel. Or, force est de constater que les renseignements livrés par les fiches financières ne suffisent assez souvent pas aux exigences légales. Le respect des dispositions de l'article 79 est cependant impératif étant donné qu'il s'agit d'un des éléments clés permettant d'apprécier déjà avant la saisie des engagements respectifs la nature, l'ordre de grandeur et l'évolution tant des dépenses d'investissement que des dépenses subséquentes projetées. Au vu de son importance en matière de prévisibilité de l'évolution des dépenses budgétaires à court, moyen et long terme, la Cour des comptes se doit partant d'insister sur la nécessité d'établir toutes les fiches financières de manière réaliste et exhaustive.

## 2.2 La comptabilité budgétaire - côté recettes

La loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat règle dans son chapitre 10 non seulement la procédure à respecter en matière de recettes fiscales, mais également celle relative aux recettes non fiscales.

En application du chapitre 10.2 de la loi précitée, le ministre compétent est chargé de signaler au ministre ayant le budget dans ses attributions toute mesure susceptible d'engendrer une recette non fiscale pour l'Etat et doit procéder à la constatation et à la liquidation de la créance au profit de l'Etat. Les conditions et les modalités de tarification et de perception des recettes non fiscales sont arrêtées par décision conjointe du ministre compétent et du ministre ayant le budget dans ses attributions. L'intervention du contrôleur financier doit précéder la perception de la recette non fiscale par un receveur d'une administration fiscale.

La mise en place du contrôle des recettes non fiscales est actuellement en train d'être finalisée par la direction du contrôle financier.

Cette nouvelle procédure améliore sensiblement la transparence en matière de gestion des recettes non fiscales. Elle conduit à une gestion uniforme des recettes non fiscales, qui auparavant se faisait par le biais de comptes chèques postaux ouverts au profit de départements ministériels, administrations et services de l'Etat. Ce procédé, d'ailleurs non couvert par les dispositions légales de l'ancienne loi sur la comptabilité de l'Etat, n'était pas soumis à un contrôle interne ou externe et fonctionnait donc sans surveillance sous la seule responsabilité du gestionnaire du compte.

Par contre, en vertu de l'article 41 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, les conditions et modalités de l'assiette, de la liquidation, du contrôle et du recouvrement des recettes fiscales continuent à être déterminées par les législations propres à chaque catégorie de recette fiscale. Toute créance liquidée fait l'objet d'un titre de perception émis par les services d'imposition des administrations fiscales. Le recouvrement des créances fiscales est confié aux receveurs des administrations fiscales compétentes, qui effectuent les imputations budgétaires et comptables immédiatement lors du recouvrement des recettes fiscales.

Ainsi, contrairement à la procédure en matière de recettes non fiscales, le contrôleur financier n'est pas chargé du contrôle des recettes fiscales. Il n'est donc pas autorisé à contrôler l'exactitude de l'imputation budgétaire et comptable, la conformité de la recette aux lois, règlements, conventions et décisions gouvernementales ou ministérielles afférentes, la régularité des pièces justificatives ou encore l'exécution correcte des contrôles internes par l'Administration et le respect des procédures, comme tel est cependant le cas pour les recettes non fiscales.

## 2.3 La comptabilité générale

Par rapport à l'ancienne législation, l'article 13 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat élargit la notion de comptabilité de l'Etat en énonçant que celle-ci se compose et d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale. Les règles de la comptabilité et la structure du plan comptable sont à fixer par règlement grand-ducal, qui n'a cependant pas encore été arrêté jusqu'à présent.

Alors que la comptabilité budgétaire doit regrouper l'intégralité des opérations de recettes et de dépenses de l'Etat se rapportant à un exercice budgétaire, la comptabilité générale est censée retracer, selon la méthode dite de la partie double, l'intégralité des recettes et des dépenses de l'Etat ainsi que ses avoirs et ses engagements afin d'établir une situation patrimoniale sous la forme d'un bilan financier arrêté annuellement au 31 décembre.

L'introduction de la tenue obligatoire d'une comptabilité générale a pour objet de garantir une meilleure transparence de la situation financière de l'Etat. Sous l'ancienne loi, la comptabilité générale tenue par la trésorerie de l'Etat se résumait à une comptabilité de base servant à gérer les opérations financières sur les comptes de l'Etat. La comptabilité publique restait fondamentalement une comptabilité de caisse en partie simple, dans la tradition caméraliste.

La nouvelle loi devrait permettre la mise en œuvre d'une reddition rapide des comptes, sur la base d'une comptabilité en partie double, intégrant la comptabilité budgétaire et pouvant servir de base à une comptabilité analytique. La primauté devrait donc être réservée à la comptabilité générale, tenue sur la base d'un plan comptable qui contient les règles pour l'évaluation de l'actif et du passif et pour la comptabilisation et l'imputation des opérations.

La situation financière de l'Etat est régulièrement décrite dans les rapports mensuels de la trésorerie établis en vertu de l'article 93 (5) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat. Depuis octobre 2002, la trésorerie établit mensuellement un bilan financier reflétant les emplois et les ressources financières de l'Etat, suivant les principes généraux de la comptabilité générale qui retrace l'intégralité des opérations financières de l'Etat.

La Cour se félicite que le bilan financier de l'Etat est, depuis l'exercice 2002, publié ensemble avec le projet de loi portant règlement du compte général de l'Etat, car il constitue un instrument supplémentaire pour l'appréciation et la gestion des emplois et des ressources de l'Etat. Ce bilan doit au stade actuel cependant encore être considéré comme évolutif et doit être complété notamment au niveau du traitement des actifs appartenant à l'Etat.

Il importe en effet de dépasser à moyen terme la présentation synthétique des actifs et passifs financiers de l'Etat établie sur base de la comptabilité budgétaire et de la situation financière de la trésorerie de l'Etat au profit d'un système de comptes normalisé intégrant l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales, notamment pour assurer le suivi du déroulement et de l'évolution des résultats et des modifications du patrimoine, mais également dans le souci de mettre la comptabilité de l'Etat en concordance avec le SEC 1995, sur la base duquel s'opère l'établissement des comptabilités nationales et la surveillance budgétaire au niveau de l'Union européenne.

## 2.4 Les comptables extraordinaires

Les comptables extraordinaires sont nommés par décision du ministre ayant le budget dans ses attributions sur proposition du ministre ordonnateur pour effectuer la constatation, la liquidation et le recouvrement ainsi que le paiement de recettes et de dépenses déterminées, qui en raison de leur nature, de leur exiguité, de leur urgence ou en raison du grand nombre

de parties prenantes, justifient un procédé plus simple ou plus rapide que la procédure ordinaire. Une disposition destinée à créer une meilleure transparence des comptes bancaires détenus par les comptables publics a été inscrite à l'article 35 (2) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, qui détermine que seule la trésorerie de l'Etat est autorisée à ouvrir un ou plusieurs comptes bancaires aux comptables publics.

Le comptable extraordinaire ne peut effectuer des paiements que sur base et dans la limite des engagements ou des engagements provisionnels préalables signés par l'ordonnateur. Alors que la loi prévoit donc une séparation entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable, la confusion entre ces deux fonctions est cependant tolérée dans la pratique pour les comptables extraordinaires à l'étranger.

Le comptable extraordinaire doit rendre compte de l'emploi de ses fonds à l'ordonnateur dans un délai indiqué dans la décision d'allocation des fonds et qui ne peut être postérieur au 1<sup>er</sup> février de l'exercice qui suit l'exercice sur lequel ils sont imputables. Au plus tard le 15 avril, l'ordonnateur transmet le compte accompagné de ses observations au contrôleur financier. Le contrôleur financier transmet à son tour le compte accompagné de ses observations au ministre ayant le budget dans ses attributions en vue d'accorder la décharge au comptable extraordinaire. La trésorerie de l'Etat est tenue de contrôler les comptes bancaires y relatifs.

La plupart des départements, administrations et services de l'Etat ont fait appel à un comptable extraordinaire pour prendre en charge les menues dépenses. Or, la procédure de l'établissement et de la vérification des comptes des comptables extraordinaires constituent une charge de travail sans commune mesure avec l'enjeu financier des opérations en cause. C'est pourquoi la Cour des comptes salue le fait que la direction du contrôle financier ait fait supprimer quelque 110 crédits différents dont la quasi-totalité fut confiée à des huissiers pour des montants de faible envergure. La majorité de ces dépenses peut se dérouler suivant la procédure classique de l'ordonnancement sans devoir recourir au régime particulier et exceptionnel du comptable extraordinaire. Pour les autres, la direction du contrôle financier envisage d'autoriser le remboursement de dépenses préfinancées par un agent de l'Etat dûment autorisé à cet effet par l'ordonnateur, sur base d'un engagement et d'une déclaration en remboursement. Comme l'accord de l'ordonnateur est requis pour l'ordonnancement de tout remboursement, le risque de dépenses intempestives reste maîtrisable.

Actuellement, un décompte est encore présenté pour chaque ambassade par article budgétaire. Un décompte unique par ambassade faciliterait sensiblement la tâche du comptable et des instances appelées à le contrôler. A partir de l'exercice 2005, où les ambassades devraient commencer à fonctionner sous forme de services de l'Etat à gestion séparée, un décompte global par ambassade s'imposera de toute façon. Le fait de constituer les ambassades

services de l'Etat à gestion séparée, intégrés dans l'application informatique SAP/R3, devrait également contribuer à réduire sensiblement le problème des délais fixés pour la reddition des comptes à transmettre par les comptables extraordinaires des représentations à l'étranger.

## 2.5 Les services de l'Etat à gestion séparée

En ce qui concerne les services de l'Etat à gestion séparée, l'article 74 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat retient le principe que la loi budgétaire peut constituer une administration, un établissement ou un service comme service de l'Etat à gestion séparée. Les ressources des services de l'Etat à gestion séparée sont constituées notamment par la dotation globale à charge du budget de l'Etat, le solde reporté de l'exercice précédent, les recettes pour prestations de services et autres recettes d'exploitation ainsi que les dons et legs reçus conformément à l'article 910 du Code civil.

En 1992 déjà, le Gouvernement avait lancé deux projets-pilotes dans le cadre des services de l'Etat à gestion séparée, autorisant le Lycée Hubert Clement d'Esch-sur-Alzette et le Lycée technique du Centre à mettre en place une gestion autonome des fonds destinés à couvrir les dépenses de fonctionnement et d'équipement sans pour autant bénéficier d'une autonomie administrative dans le cadre d'une personnalité juridique distincte de l'Etat. A partir de 1997, les règles de gestion budgétaire et financière en vigueur pour ces deux établissements d'enseignement secondaire furent étendues au Musée national d'histoire et d'art et au Musée national d'histoire naturelle.

La loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat créa enfin le cadre légal nécessaire pour faire bénéficier certains services de l'Etat de ce statut particulier de services administratifs à comptabilité autonome. Ce n'est cependant que par l'article 40 de la loi du 19 décembre 2003 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2004, que les quatre services précités furent légalement constitués comme services de l'Etat à gestion séparée.

Cependant, le règlement grand-ducal prévu à l'article 74 (2) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, qui doit fixer les règles de la gestion financière et comptable applicables aux services à gestion séparée ainsi que les modalités du contrôle, n'a pas encore été arrêté. La Cour des comptes tient à rendre attentif au fait qu'à défaut de ce règlement grand-ducal, ces services devraient répondre de plein droit aux règles générales de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, puisque cette dernière s'applique à tous les organes, administrations et services de l'Etat.

Il est donc indispensable que le règlement grand-ducal précité sorte ses effets dans les meilleurs délais afin d'éviter que le régime de la gestion séparée soit exposé à une insécurité juridique peu propice à une gestion transparente et fiable des deniers publics, ce d'autant plus qu'il est prévu d'étendre le régime des services de l'Etat à gestion séparée à d'autres services, et notamment à l'entièreté de nos représentations à l'étranger.

## 2.6 La trésorerie de l'Etat

Aux termes de l'article 91 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, la trésorerie de l'Etat est chargée du paiement de toutes les dépenses de l'Etat autres que celles payées directement par les comptables extraordinaires et les comptables des services de l'Etat à gestion séparée, du recouvrement des recettes provenant de la gestion de la trésorerie et des recettes non fiscales spécifiques dont le ministre ayant le budget dans ses attributions peut la charger ainsi que de la centralisation de toutes les autres recettes de l'Etat. La trésorerie de l'Etat est par ailleurs responsable de la gestion des avoirs financiers de l'Etat et des engagements financiers de l'Etat ainsi que des fonds et des biens dont les lois ou règlements attribuent la conservation à l'Etat. Parmi ses missions comptent finalement la tenue de la comptabilité générale et budgétaire de l'Etat ainsi que le contrôle de la comptabilité des comptables extraordinaires et des comptables des services de l'Etat à gestion séparée.

Ces missions sont exercées par des sections distinctes au sein de la trésorerie de l'Etat, à savoir la section « paiements et recouvrements », la section « gestion financière » et la section « comptabilité ».

La séparation entre la Caisse générale de l'Etat et la Trésorerie de l'Etat fut donc abandonnée aux fins de rendre la gestion financière plus efficace. La centralisation, la conservation et le mouvement des fonds recouverts ainsi que le paiement des dépenses sont dorénavant confiés au seul service de la trésorerie de l'Etat. Afin de garantir au maximum la sécurité des opérations financières, l'instauration de trois sections distinctes au sein de la trésorerie de l'Etat permet de séparer organiquement les fonctions de comptable et de trésorier à l'image de la séparation que l'on trouve couramment dans le secteur privé sous les dénominations « back-office » et « front-office ».

Un contrôle de la trésorerie de l'Etat n'est pas assuré par l'intervention d'un contrôleur financier, mais doit être mis en œuvre par des procédures de contrôle interne généralisé.

### 3. Le contrôle financier

#### 3.1 L'organisation du contrôle financier

En application de la loi modifiée du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes, celle-ci n'est plus chargée du contrôle a priori exercé précédemment par la Chambre des comptes. Ce contrôle avait comblé sous le régime de la loi modifiée du 27 juillet 1936 sur la comptabilité de l'Etat la lacune de l'absence d'un contrôle interne organisé.

La loi du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat a institué, en remplacement du contrôle a priori effectué par la Chambre des comptes, la fonction de contrôleur financier. L'introduction de cette fonction constitue d'après l'exposé des motifs du projet de loi « un des points forts de la réforme projetée ». L'objectif visé par la mise en place de cette catégorie d'agents fut d'aboutir à une meilleure gestion des finances de l'Etat tout en accélérant la procédure de paiement au profit des créanciers de l'Etat.

Le renforcement et la généralisation du système des engagements déplacent en effet le centre de gravité du contrôle des dépenses vers des interventions situées plus en amont et requièrent ainsi l'instauration d'un système de contrôle interne généralisé et une réorganisation du contrôle financier afin que celui-ci puisse intervenir dès la phase de l'engagement d'une dépense.

Le contrôle financier est placé sous l'autorité du ministre ayant le budget dans ses attributions. Il est dirigé par un directeur qui est chargé de la coordination et de la surveillance des missions des contrôleurs financiers qui ne peuvent recevoir, dans l'exercice de leurs missions, aucune instruction relative à une ordonnance ou un engagement particulier. Les contrôleurs financiers sont placés dans les départements ministériels et exercent le contrôle financier sous leur propre responsabilité. Actuellement, une trentaine d'agents exercent la fonction de contrôleur financier, dont six, issus de la carrière supérieure, assument des missions de coordination.

#### 3.2 Les attributions du contrôleur financier

Deux facteurs dans la mission du contrôleur financier sont destinés à atteindre l'objectif d'une meilleure gestion. En premier lieu, l'intervention du contrôleur financier ne se limite pas au contrôle de l'ordonnancement des dépenses mais s'étend également sur l'engagement des dépenses (contrôle ex ante). En second lieu, le contrôleur financier est chargé, au-delà des missions antérieurement confiées à la Chambre des comptes, à savoir la vérification de la légalité et de la régularité des dépenses, de vérifier le respect des procédures et l'exécution correcte du contrôle interne par l'Administration.

Aux termes de l'article 24 (1) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, le contrôleur financier est chargé du contrôle de l'engagement et de l'ordonnancement de toutes les dépenses ainsi que du contrôle de la liquidation de toutes les recettes non fiscales relevant du ou des départements ministériels placés sous son contrôle.

En matière de dépenses, le contrôle a pour objet de constater la disponibilité des crédits, l'exactitude de l'imputation budgétaire et comptable, la conformité de la dépense aux lois, règlements, conventions et décisions gouvernementales ou ministérielles afférentes, la régularité des pièces justificatives et, finalement, l'exécution correcte des contrôles internes par l'Administration et le respect des procédures.

La mission du contrôleur financier s'étend également sur le domaine des recettes non fiscales. En matière de recettes non fiscales, le contrôle a pour objet de constater l'exactitude de l'imputation budgétaire et comptable, la conformité de la recette aux lois, règlements, conventions et décisions gouvernementales ou ministérielles afférentes, la régularité des pièces justificatives et l'exécution correcte des contrôles internes par l'Administration et le respect des procédures.

En application des dispositions de l'article 24 (2) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, le contrôle s'effectue sur pièces et pour autant que de besoin sur place. A ce niveau, la mission du contrôleur financier a été renforcée par rapport aux attributions de la Chambre des comptes qui ne pouvait procéder à une visite sur place que dans des cas où des doutes sérieux pouvaient être invoqués sur la réalité d'une dépense.

Les propositions d'engagement et les ordonnances de paiement doivent être soumises au contrôleur financier dans les meilleurs délais et accompagnées de toutes les pièces nécessaires pour lui permettre d'effectuer les contrôles précités. Le contrôleur financier accorde ou refuse son visa dans un délai maximal de dix jours ouvrables à partir du jour de la réception de la proposition d'engagement et dans un délai maximal de huit jours ouvrables à partir de la réception de l'ordonnance de paiement.

Lorsqu'en cas de refus de visa, l'ordonnateur maintient la proposition d'engagement, voire l'ordonnance de paiement, il transmet ses observations au contrôleur financier qui accorde ou refuse son deuxième visa dans un délai maximum de six jours ouvrables. Si le contrôleur financier réitère son refus, le ministre du département ordonnateur peut, par un arrêté motivé, passer outre au refus du visa. Cette décision est transmise au ministre ayant le budget dans ses attributions, au contrôleur financier pour exécution ainsi qu'à la Cour des comptes.

Les litiges qui surgissent entre le contrôleur financier et le ministre du département ordonnateur en cas de refus de visa du contrôleur financier sont donc vidés en dernière instance par une décision de passer outre du ministre du département ordonnateur. Ces décisions de passer outre sont communiquées à la Cour des comptes. Le principe de l'intervention d'une juridiction administrative en dernière instance, comme tel fut le cas sous l'empire de l'ancienne législation sur la comptabilité de l'Etat pour régler les différends entre le Gouvernement et la Chambre des comptes, a donc été abandonné pour remettre le suivi de l'affaire entre les mains de la Cour des comptes, qui en réfère à la Chambre des députés.

Le contrôle approfondi des « anomalies » reste donc garanti, à condition qu'un suivi adéquat des décisions de passer outre au refus de visa soit organisé et au niveau de la Cour des comptes et au niveau de la Chambre des députés. Toujours est-il que le système actuel présente l'inconvénient que les différends entre l'ordonnateur et le contrôleur financier ne sont pas réglés par des décisions définitives ayant force de chose jugée.

### 3.3 La mise en oeuvre du contrôle financier

Pendant l'exercice budgétaire 2002, les contrôleurs financiers ont validé 243.828 opérations (236.834 opérations pendant l'exercice budgétaire 2001), dont 35.261 engagements (44.342 en 2001) et 208.567 ordonnances (192.492 en 2001).

Étant donné que certaines dépenses ont fait l'objet d'ordonnances collectives, le nombre de créances est bien entendu plus élevé : pour l'exercice 2002, il s'élève au total à 465.849 paiements (392.951 paiements en 2001) représentant un montant ordonnancé de 11.292.332.035 euros (10.721.817.298 euros en 2001). Ce montant dépasse à première vue significativement le total du budget voté. Or, en effet le total des ordonnances visées par les contrôleurs financiers recouvre outre le budget des dépenses courantes et en capital également les dépenses pour ordre et les dépenses à charge des fonds spéciaux.

Le total du montant engagé au cours de l'exercice 2002 s'élève à 20.928.415.254 euros (19.538.538.237 euros pendant l'exercice 2001). Ce chiffre élevé s'explique par le fait qu'au niveau des engagements sur crédits sans distinction d'exercice, les ordonnateurs ont la possibilité de majorer le disponible à engager de 33% d'office et, après avoir recueilli l'accord du ministre du Trésor et du Budget, de tout montant qui leur semble justifié.

Au cours de l'exercice budgétaire 2002, l'intervention des contrôleurs financiers s'est traduite par 744 refus de visa (593 refus en 2001). Suite aux observations et réponses transmises par l'ordonnateur, 105 refus ont été réitérés par les contrôleurs financiers (37 en 2001). Finalement, 57 décisions de passer outre au refus de visa (16 en 2001) ont été prises par arrêtés motivés des ministres des départements ordonnateurs. L'augmentation du nombre de refus est probablement imputable au fait qu'après la période de démarrage, les

contrôleurs financiers décèlent plus sûrement les irrégularités commises. Il est cependant à espérer que la progression spectaculaire des décisions de passer outre au refus de visa ne traduit pas une certaine banalisation du recours à cette procédure eu égard à l'absence de sanctions y relatives.

Parmi les motifs les plus souvent invoqués pour les refus de visa figurent l'engagement pris ex post (130 en 2001 et 210 en 2002), l'absence de base légale ou une base légale non conforme pour une dépense déterminée (93 en 2001 et 110 en 2002) et le non respect de la législation sur les marchés publics (103 en 2001 et 108 en 2002).

En cas de dossier incomplet (pièce manquante, défaut de signature, erreur matérielle, etc.), le contrôleur financier, plutôt que d'émettre un refus de visa, retourne le dossier à l'ordonnateur, accompagné d'une observation appropriée. D'après les informations de la direction du contrôle financier, le nombre de dossiers retournés pour les dépenses autres que de personnel est passé de l'ordre de 6.500 en 2001 à 6.200 en 2002. A noter que pour 2001 ce nombre est d'ailleurs sous-évalué du fait qu'en début d'exercice ces retours n'étaient pas systématiquement opérés via l'application comptable. Pour des raisons de sécurité juridique, la Cour des comptes propose de conférer une base légale à cette procédure de retours de dossiers pour des affaires de moindre importance.

Il reste finalement à relever que la mise en œuvre du contrôle financier s'est basée largement sur l'introduction du logiciel comptable SAP/R3 pour la gestion de la comptabilité de l'Etat. Cet outil prévoit en effet la possibilité de gérer un workflow automatisé, permettant l'accélération des procédures qui s'associe à la transmission plus rapide des documents obtenue par l'affectation du contrôleur financier au département ministériel. En pratique, ces mesures trouvent cependant des limites du fait que dans bon nombre de départements ministériels les gestionnaires n'exercent pas leurs tâches au sein du ministère, mais au niveau des administrations et services décentralisés.

### 3.4 Ajuster le fonctionnement du contrôle financier ?

La Cour des comptes se félicite que la direction du contrôle financier ait réussi à organiser un contrôle financier interne généralisé et efficace endéans deux années de fonctionnement seulement. Les efforts conséquents investis à tous les niveaux, y compris celui des départements ordonnateurs, commencent à porter leurs fruits. Les problèmes rencontrés pendant la phase de démarrage s'estompent devant la plus-value générée notamment par l'approche participative des contrôleurs financiers. La majorité des interlocuteurs des départements ministériels a souligné l'importance du contact direct et permanent entre les contrôleurs financiers et les responsables dans les différents départements. Plusieurs départements ont

d'ailleurs pris l'habitude de recueillir systématiquement l'avis de leur contrôleur respectif avant de finaliser p.ex. des contrats ou des conventions.

Toujours est-il que le contrôleur financier entre en relation directe avec le gestionnaire du département ministériel sans passer par une instance intermédiaire à effet « tampon » comme tel était le cas à la Chambre des comptes où toutes les décisions furent prises de façon collégiale par les membres qui la composaient sur base des travaux préparatifs des agents de la Chambre des comptes. La situation du contrôleur est donc plus difficile, d'autant plus qu'il est placé dans le département ministériel, par opposition aux agents de la Chambre des comptes, qui exerçaient leur contrôle dans les bureaux de cette dernière. La coordination des travaux ainsi que l'application uniforme des mêmes règles et l'échange d'expériences s'avèrent également plus délicates. Cette appréciation est d'ailleurs partagée tant par la direction du contrôle financier que par certains interlocuteurs des départements ministériels.

La Cour des comptes se demande partant s'il ne serait pas opportun de modifier la procédure lorsqu'en cas de refus de visa, l'ordonnateur maintient sa proposition d'engagement, voire son ordonnance de paiement. Actuellement, l'ordonnateur est tenu de transmettre dans pareil cas ses observations afférentes au contrôleur financier, qui peut alors soit accorder son visa suite au premier refus, soit réitérer son refus. De l'avis de la Cour, cette décision du 2<sup>e</sup> refus de visa pourrait utilement être prise par un comité organisé de façon collégiale et composé du directeur du contrôle financier ainsi que des contrôleur-coordonateur et contrôleur financier en charge du dossier respectif. Une telle approche aurait l'avantage d'une uniformisation accrue des règles sous-tendant les décisions de second refus et pourrait contribuer à éviter la banalisation du recours à la décision de passer outre au second refus de visa.

Pour ce qui est du fonctionnement futur du contrôle financier, il échet également de relever que la direction du contrôle financier s'est prononcée en faveur de l'introduction d'un contrôle par sondage des ordonnances de paiement en dessous d'un certain seuil. Une telle réorganisation contribuerait à réduire davantage les délais de paiement de l'Etat et conduirait à une diminution de la charge de travail actuelle du contrôleur financier au niveau des dépenses de faible envergure qui sont peu significatives sur le plan de l'impact financier global, mais importantes au niveau du volume de travail engendré par leur nombre élevé. Le contrôleur financier pourrait ainsi accroître l'efficacité globale du contrôle par l'approfondissement du contrôle des dépenses de grande envergure qui requièrent en principe une attention particulière en raison de montages juridiques complexes ou de spécificités techniques particulières.

Il y a lieu de rappeler que notre système actuel de contrôle des finances publiques mise d'une part sur le contrôle systématique a priori des opérations financières de l'Etat par le contrôleur financier et d'autre part sur le contrôle externe ex post sélectionné par la Cour des comptes.

Si la proposition sous rubrique s'éloigne donc du système de contrôle mise en place lors de la réforme des finances publiques en 1999, la Cour peut néanmoins se déclarer d'accord avec une telle approche, à condition que les seuils et les modalités suivant lesquelles les contrôles par sondage sont effectués soient du moins déterminés par règlement graduel.

En libérant de telle façon du temps supplémentaire, la direction du contrôle financier pourrait d'ailleurs également parfaire sa mission de contrôleur de l'exécution correcte des contrôles internes de l'Administration, c'est-à-dire sa mission d'auditeur interne, prévue à l'article 24 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat.

En effet, comme nous venons de le voir, l'obligation de l'ordonnateur de veiller au respect de la légalité et de la régularité des dépenses et de s'assurer que les dépenses répondent aux critères de la bonne gestion financière, implique la mise en place d'un contrôle interne efficace, qui fait partie intégrante des activités opérationnelles et qui est pratiqué par chaque agent appelé à exécuter des opérations budgétaires et comptables. La description des tâches, l'organisation du travail, le respect des procédures et la définition des responsabilités de ces agents sont autant d'éléments qui font partie d'un contrôle interne efficace et dont l'évaluation devient un élément primordial. Cette évaluation se fait au niveau de l'audit interne, une fonction chargée d'examiner le contrôle interne dans tous les domaines de l'Administration et à tous les niveaux et d'assurer une fonction de conseil au service des responsables pour les aider à mieux maîtriser leurs activités.

## 4. Conclusion

Les auteurs du texte de la loi du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat se sont efforcés de combler les lacunes constatées dans la gestion financière de l'Etat sous le régime de la loi modifiée du 27 juillet 1936 concernant la comptabilité de l'Etat. De même, la loi du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes a instauré un contrôle externe conforme aux exigences des normes internationales et inexistant au Grand-Duché jusqu'à cette date.

Les moyens mis en place garantissent une gestion plus efficace et transparente des deniers publics. L'obligation pour l'ordonnateur de s'assurer de la légalité, de la régularité et de la bonne gestion financière de ses actes et l'introduction d'une comptabilité des engagements ainsi que d'une comptabilité générale en partie double, associée à un contrôle bicéphale plus efficace et plus approfondi par la mise en place de la direction du contrôle financier d'une part et de la Cour des comptes d'autre part, prouvent que l'approche et l'étendue tant de la gestion financière que du contrôle ont changé fondamentalement à la suite de cette réforme des finances publiques. Cette dernière a permis de doter l'Etat d'une comptabilité moderne soutenue par un système performant de contrôle interne et externe.

Bien que certaines faiblesses dues soit à un certain manque de clarté du texte législatif soit à des risques inhérents à la période de démarrage du nouveau système subsistent, la Cour des comptes se félicite que les buts fixés par le législateur en juin 1999 ont d'ores et déjà été atteints de manière satisfaisante dans leurs grandes lignes, et ce dans le respect de l'adéquation des moyens mis en place.

Ainsi délibéré et arrêté par la Cour des comptes en sa séance du 21 avril 2004.

La Cour des comptes,

Le Greffier,  
s. Marco Stevenazzi

Le Président,  
s. Norbert Hiltgen







**Cour des comptes**  
Grand-Duché de Luxembourg

2, avenue Monterey  
Téléphone : (+352) 474456-1

L-2163 Luxembourg  
Fax : (+352) 472186

[cour-des-comptes@cc.etat.lu](mailto:cour-des-comptes@cc.etat.lu)